

福建农林大学学报(哲学社会科学版), 2004, 7(3): 62- 65

Journal of Fujian Agriculture and Forestry University (Philosophy and Social Sciences)

改进政府会计与预算的研究

杨朝晖

(厦门大学会计系, 福建 厦门 361005; 福建农林大学财务处, 福建 福州 350002)

[摘要] 从分析我国政府会计与预算的现状入手,介绍了目前政府会计的主要模式,探讨了主要发达国家权责发生制改革的实践对我国的借鉴作用,结合我国建设社会主义公共财政的实际情况,提出了未来我国政府会计与预算的改革方向。

[关键词] 政府会计; 预算; 应计制

[中图分类号] F810.6 [文献标识码] A [文章编号] 1671-6922(2004)03-0062-04

A research on the improvement of government accountancy and budget

YANG Zhao-hui

(Department of Accountancy, Xiamen University, Xiamen, Fujian 361005, China; Finance Section, Fujian Agriculture and Forestry University, Fuzhou, Fujian 350002, China)

Abstract Based on the current status analysis, the major modes of government accountancy at present are introduced. The enlightenment of the power-responsibility system reform in major developed countries to that in China is explored. Accordingly, in the light of the practical conditions of building socialist public finance in our country, the direction to reform China's government accountancy and budget in future is proposed.

Key words government accountancy; budget; accrual basis

从1994年开始的财税体制改革经过几年来的运转已取得了巨大成功,基本上理顺了国家、企业、个人三者之间的关系,调动了中央和地方两个方面的积极性,建立了财政收入稳定增长的机制。但是我国财政的收支矛盾并没有得到很好的解决,保工资、保重点支出显得力不从心,社会保障力度有待进一步加强,财政收入压力日益增加。究其原因,是财政支出管理不完善、支出管理滞后,这势必阻碍乃至抵消财政收入机制运行的效率与成果。为此,随着公共财政体系框架的逐步建立,优化政府财政支出结构,提高财政资源的配置效率,强化政府预算管理,加强政府会计核算显得尤为必要。

一、政府预算与会计的现状

改革开放以来,中国财政体制改革的重点集中在财政收入管理方面。财政支出管理改革相对滞后,特别是政府预算编制、国库管理、政府收支分类体系和政府预算与会计等基础性管理制度,基本上沿用了过去的做法,弊端明显,主要表现在以下几个方面。

(一) 现金制为会计确认基础的局限性逐步显现

现金制(cash basis)会计计量的是现金资源的流量,它只是在现金被收到或付出时才确认和计量交易或事项,其报告的内容主要是现金收款、现金付款以及现金余额方面的信息。现金制会计的优点是简洁和易于理解,它不确认和记录任何应付的长期负债,如养老金等。迄今为止,传统的现金制会计仍是使用得最为普遍的政府会计模式,目前我国的政府预算会计基本上采用现金制基础对预算收支进行会计确认,从政府预算会计执行的角度看,它便于管理当局安排预算拨款和预算支出进度,也便于落实预算余缺,并如实反映预算收支结果。但是现金制会计存在的诸多问题也逐步暴露出来,主要问题有以下几个方面。

1. 按照这种基础编制的财务报表所反映的受托责任比较狭窄,而且易于被管理当局操纵,因为管理当局可以根据其需要将收款或付款的时间从本期推迟到下期,使财务信息缺乏可靠性和前后期的一贯性,如基层税收征管机关往往以完成上级下达的任务为目标,而不积极催缴当期应交税款,造成推迟确认收入。

2. 财政支出只包括以现金实际支付的部分,不反映那些当期虽已发生,但尚未用现金支付的部分,不利于防范财政风险。如基层政府拖欠工资、养

[收稿日期] 2004- 02- 01

[作者简介] 杨朝晖(1969-),男,高级会计师。研究方向:财务管理。

老金、社保金问题,在目前的预算会计中就得不到反映

3. 各级财政部门无法正确处理年终结帐,年度预算执行过程中,各级财政部门经常发现预算已安排,但由于各种原因,当年无法支出而不得不作为年终结余处理,从而使年终结余出现徒有虚名的“虚增”现象

(二) 政府预算会计不能有效计算政府部门的成本,不利于考核政府部门的业绩

1. 行政、事业单位的固定资产不计提折旧,从报表上无法反映固定资产净值情况,往往使固定资产的账面价值与市场实际价值相背离,同时造成盲目采购、资源配置不合理现象,不利于准确评估行政单位提供公共服务的成本耗费状况。

2. 现行预算会计提供的信息,容易产生误导,引起决策扭曲和失误。无论是对于整个政府的实际成本,还是对于所生产和提供的特定产品与服务的具体成本,现金制计量都可能导致资产和存货等在某个期间被低估;同样地,在财政交易发生的当年,低估了政府提供担保的成本。这是因为政府在提供贷款担保的情况下,现金制没有确认和计量预期损失,从而造成低估。

3. 现金制不能充分反映某些政府承诺、长期决策的全部成本。如养老金、社保金等的负债成本只是在支付时体现,而不是在形成时确认,造成政府的财政义务(成本)被低估,不利于评估政府的绩效。

(三) 政府会计报告信息不完整,信息过于简单

1997年预算会计制度改革后,会计报表体系主要由资产负债表、收入支出表及必要的附表、会计报表说明书组成,同以前相比,逐步适应了国家宏观调控以及财政部门预算管理的需要,但从总体上看预算会计报告和使用都是不够的,过于简单。

1. 现行政府预决算财务报告制度不利于人们了解政府的财务状况。目前我国政府预决算报告只是反映政府收支预决算的单一模式,缺少反映政府债权、债务、资产状况的报告制度,严格上说,我国各级政府至今还没有编过一份全面完整的政府财务报告^[1],这些报告除了预算执行情况、反映年度收支预算收支情况外,没有提供更多的财务信息,特别是关于政府财务状况的信息。其他报告即使提供了财务方面的信息,也由于它们涉及的内容、报告的重点不在于反映政府的财务状况,对于那些不具备财务专门知识的读者来说,也很难将这些报告

与政府的财务活动和财务状况联系起来

2. 会计报告内容不完整,如行政事业单位国有固定资产没有汇总反映或为总预算会计报表提供信息;国债未来的还本付息负担、社会保险基金和政府担保形式的隐性债务等,都不在总预算会计报表中得到反映。

3. 现行总预算会计核算制度,只将政府参股反映当期的财政支出,没有对国有股权和有价值证券进行会计确认、计量、记录和报告,该部分政府资产状况还得不到反映。

二、政府会计的主要模式

会计模式是根据会计基础加以区分的,会计基础指的是基于财务报告的目的,用以“何时确认”交易或事项的基础是怎样的,它涉及的是会计计量的时间问题^[2]。一般来说,会计模式除上述的现金制外还有以下类别:修正的现金制、修正的应计制和完全的应计制。

1. 修正的现金制(modified cash basis)是用来确认那些已经发生于年末、而且预期将在年末后的某个特定期间内导致现金收付的交易和事项。其主要特征是:会计期间包括在一个财政年度结束之后发生的现金收付的“追加期”,如30天。在本财政年度的追加期内发生的现金收付,只要是由前一年度发生的交易导致的,就应作为本财政年度的财政收支加以报告。这种对“追加期”内发生业务的处理方法,同我国《企业会计准则——资产负债表日后事项》中对于调整事项的界定相似,其主要目的在于确保政府在某一特定的财政年度中做出的“政府承诺”,作为“预算支出”加以调整,以体现财务报告的一致性。

2. 修正的应计制(modified accrual basis)是指在发生时确认交易和事项,而不论现金是否收到或付出。这与完全应计制具有相同的核算口径,两者都不考虑相关的现金流量所发生的时间,其区别在于:在修正的应计制下,当取得物品时,这些物品的耗费即被费用化,并不确认存货和实物资产;而在完全的应计制下,所取得的物品的支出,是根据交易和事项的不同,分别确认为存货、固定资产等,对于固定资产则根据其使用寿命而分期提取折旧。两者对取得物品的“代价”产生了递延性的时间差异。

修正的应计制会计的优势在于:在取得阶段即确认支出,从而为政府确认负债和拖欠事项提供了核算基础;财务报告一般包括收入、支出、财务资

产、负债以及净财务资产。由于可确认和记录负债与财务资产,修正的应计制为政府记录负债和支出提供了完整的架构。

3. 完全的应计制 (full accrual basis), 又称权责发生制, 在财务交易发生时即进行记录和计量, 不考虑现金是否被收到或付出。在完全应计制下, 最重要的会计原则是配比原则。费用是在相关收入得到确认的同一个会计期间加以记录的。主要特点是: 收入反映的是年度内到期的收入, 而不论这些收入能否被收到; 支出反映的是年度中“消耗”的商品与服务, 不论这些款项何时支付。完全应计制与企业会计制度相类似。它为评估政府耗费成本和创造业绩提供了一个完整的平台, 可以记录政府所有的资产和负债。然而, 实施的成本是相当昂贵的, 如对法制的完善、管理能力和数据处理能力等要求很高, 这对多数发展中国家是不太合适的。

三、国际上对政府预算与会计的改革实践

1. 新西兰是世界上最早在政府会计和预算中引入权责发生制的国家, 主要改革始于 20 世纪 80 年代末和 90 年代初。改革的背景是: 经济长期不景气, 政府对经济的过多的干预和控制, 导致宏观经济不平衡, 财政状况恶化。新西兰从改革国有企业入手, 重新确定政府在经济和社会中的职能。1988 年, 新西兰政府宣布变革财务管理, 通过了《国有部门法案》, 1989 年发布了《公共财政法案》^[3], 1993 年出现同第一份完全合并的中央政府财务报表, 并通过了《财务报告法案》; 这些法案的出台和实施, 提高了决策质量和对绩效的责任感, 政府预算以全部成本为依据, 对照预期绩效情况进行报告, 提高了公共部门的效率。

2. 澳大利亚政府于 1994-1995 年财政年开始, 在政府会计中引入权责发生制作为计量基础, 要求政府部门以权责发生制基础编制经审计过的财务报表; 从 1999-2000 财政年度起, 年度预算也引入了权责发生制。权责发生制预算侧重于财务管理的三个方面: 经营总成本、资产管理和现金流量管理。经营总成本通过在经济业务发生当期加以记录来确认。资产管理通过资产的成本与使用情况的配比来实现考核, 政府对各部门占用的资源按其净资产的 12% 征收资金占用费, 以保证政府向部门提供的权益能有所回报, 促进有关部门处置利用率低的资产。现金流量管理是有效财务管理的一个重要

组成部分, 用以保证现金的供给充裕, 防止出现现金短缺情况。

3. 美国政府会计准则委员会 (GASB) 成立于 1984 年, 其最初成立的原因, 是美国政府财务会计报表当时状况无法令人满意, 于是引起审计职业界、全美地方官协会 (National Governor Association) 等民选官员团体, 包括美国会计总署在内的政府财务管理人员, 以及要求高质量财务会计报表的金融界人士的极大关注。于是经过多年的讨论和其他应循程序, 如在全美各地召开会计报表使用者会议, 发布征询意见、初步意见和征求意见稿等; 在每次公开发布文稿后, 都要召开大量的公开听证会, 最终政府会计准则委员会于 1999 年 6 月 30 日发布了第 34 号准则《州和地方政府财务报表及管理阐述与分析》, 要求美国州和地方政府的年度财务会计报表全面转向权责发生制, 以全面反映政府的资产、负债以及提供服务的实际费用。

实际上, 第 34 号准则仍然是预算基础与应计制的妥协^[4]。美国 1997 年开始对联邦政府的合并财务报表运用权责发生制, 主要政府机构部门财务报表是 1996 年开始运用完全权责发生制的。但在一些特定的项目上则保留特殊的处理办法, 如对于所得税收入的会计处理, 美国政府是在实际收到税收或与纳税人就额外应纳税额达成协议的时候才能确认所得税收入, 美国政府现在要求以权责发生制会计编制财务会计报表, 并不意味着其资金预算也以权责发生制为基础, 事实上包括联邦政府在内的许多工作美国政府机构都在现金制基础上运行其预算。

四、新西兰、澳大利亚、美国权责发生制改革对我国的借鉴

1. 应健全法律、法规体系。新西兰政府的权责发生制改革, 从 1986 年出台《国有企业法》开始, 共制定了《国有部门法案》《公共财政法案》《财务报告法案》及《财政责任法案》等相关法律, 这些法律的颁布实施, 有力地保证了改革的顺利进行; 美国从 1984 年政府会计准则委员会的成立着手进行改革, 到 1999 年第 34 号会计准则的发布, 是经过大量的调查、听证会等才得以出台的。

2. 权责发生制改革应与政府的财政改革密切相关。澳大利亚的权责发生制预算改革建立在实施的其他财政改革基础上, 包括政府将更多的资源管理权力和受托责任下放到部门, 以考核政府部门的

成果与产出的绩效。新西兰政府则从公立单位的改革开始,并重新确定了政府在经济和社会中的职能,引进激励机制,推行绩效管理。

3. 权责发生制应是一种自上而下的改革,需要较长的时间。无论从法律、法规的出台,还是推行财政改革,都必须由政府主导进行,美国从成立政府会计准则委员着手到实行权责发生制共花了 15 年时间,新西兰政府的权责发生制改革历经了 7 年。

五、我国政府预算与会计改革的方向

(一) 加快政府会计准则的制订,使之与国际会计准则早日接轨

作为发展中国家,我国要建立社会主义经济条件下的公共财政,加强预算管理,引入权责发生制是非常必要的。而目前市场发育尚未完善,经济发展水平落后,参与国际资本市场的起步较晚,法制化程度不高,这对引进权责发生制无疑是极大的挑战,但等到法制完善后再引入应计制同样也是不可思议的。基于这样的背景条件,应逐步完善现行法律、会计规范,从实质上找出美国、澳大利亚等发达国家政府现行会计准则与我国现行会计规范的差异,制订出符合中国国情的政府会计准则与规范显然是可取途径和明智的举措。

国际会计准则在我国的实践首先体现在 1985 年发布的外商投资企业会计制度,进而影响到 1992 年 11 月发布的《企业会计准则》以及随后的 13 个行业会计制度和《股份制试点企业会计制度》(后来修订为《股份有限公司会计制度》),迄今为止已经发布的 16 项具体会计准则从形式到内容都有着国际会计准则的深刻烙印,2000 年 12 月 29 日财政部发布的《企业会计制度》,则在会计的基本概念、原则、具体确认计量方法等方面汇集了我国会计改革的众多成果,在实质上与国际会计准则并不存在重大原则性差异^[5]。因此有理由认为,我国在会计规范的国际化方面的步伐在不断加大,为今后我国制定政府会计准则打下了扎实的理论基础。

(二) 在引进应计制的过程中,建议有步骤地、有选择地实施

新西兰和澳大利亚政府在预算和政府会计中都采用了应计制,美国在政府会计实行应计制,但在部分项目上保留了现金制,如所得税的收入即按实际收到或与纳税人达成协议时才进行会计确认。考虑到我国的法制不太完善,会计人员整体素质较低,个人诚信的征询体系尚未建立,企业或个人拖

欠国家税款的现象较为普遍,政府预算特别是财政收入若以应征缴的税款来确认收入,势必会造成部分已安排的预算支出无法完成的情况。故政府预算目前应以现金制或修正的现金制作为会计确认基础为宜,待条件成熟时政府预算再逐步过渡到修正的应计制、完全应计制。

对于政府会计,为充分全面地提示有关政府资源信息,确保预算编制更为科学、全面,对一些主要影响财政事项的内容可以考虑选用应计制,如尚未支付养老金支出、社会保障基金等。这些项目在现金制下只反映政府当年的责任,而在应计制下反映的是将来的养老金支出的增长,这就使得政府制定社会保险政策时不得不谨慎地进行相关决策。同时借鉴权责发生制,可以有针对性地解决改革中遇到的实际问题,即对当前一些不能真实反映财政结余的事项先采用权责发生制。

(三) 强化政府的绩效预算管理

权责发生制会计和预算是加强政府的资产和负债管理,控制财政风险,提高政府预算透明度的有力工具。在应计制运行较好的澳大利亚和新西兰,它们都强调政府的“产出预算”,以考核政府部门的绩效,即所有部门都要求明确成果与产出,同时应确定相关的成果、产出和委托经营项目的绩效信息,这已成为国际上政府预算制度改革的一个趋势。绩效指标通常反映以下内容:不同项目对实现成果贡献程度的有效性;产出的价格、质量和数量;相关委托经营项目的预期特性等。所有政府部门都要求在年度预算报告等受托责任报告中列示有关绩效信息。

从全国看,我国的财政收入已由 1993 年的 4348.95 亿元增长到 2000 年的 13395.23 亿元,年均增长 11.03%;财政收入占 GDP 的比重已由 1993 年的 12.6% 提高到 2000 年的 14.98%^[6]。但是,我们应该看到,在财政收入大幅度增长的同时,财政收支矛盾仍很突出。这集中反映在财政支出管理方面过于粗放,财政资源配置不合理,为此应优化政府财政支出结构,强化政府预算管理,细化政府部门的产出绩效考核,这对有效利用我国目前的有限财政资源具有深远的意义。

(四) 为有效反映政府受托责任,建议政府财务报告将来应逐步进行鉴证

政府财务报告是否能反映会计信息的相关性和可靠性,是否能客观公允地反映政府的业绩和受托责任,由政府来发表意见显然。(下转第 69 页)

时,才被“拟制”的当作行政主体看待,以满足行政职权扩张的需要。但“拟制”就是不是,因为,被授权人或者被授权的组织是以自己的名义接受授权,以主权方式执行特定行政任务的私人,包括个人或者私法上的法人。被授权人——的身份——是并且始终是私法主体,但——职能上——可以在一定范围内进行主权活动,在此范围内属于间接国家行政^[6]。这种拟制无法准确说明高等学校的行政法律地位,并影响到相对人的权利救济,应予替代。

[参考文献]

[1] 王利明. 论建立高等学校法人制度 [A]. 民商法研究

[C]. 北京: 中国人民大学出版社, 1999. 89.

- [2] 秦惠民. 走入教育法的深处——论教育权的演变 [M]. 北京: 中国人民大学出版社, 1998. 203.
- [3] 董保城. 教育与学术自由 [M]. 台湾月旦出版社, 1997. 147, 167.
- [4] 王名扬. 法国行政法 [M]. 北京: 中国政法大学出版社, 1988. 128.
- [5] 曾世雄. 民法总则之现在与未来 [M]. 北京: 中国政法大学出版社, 2001. 94.
- [6] [德] 哈特穆特·毛雷尔著. 高家伟译. 行政法学总论 [M]. 北京: 法律出版社, 2000. 582.

(责任编辑: 许丽英)

(上接第 65 页)

是有失公允的。只有经过审计鉴证,才能保证其真实性 and 可靠性,使政府财务报告取信于使用者,以解除其受托责任。这不是一道可有可无的程序,在西方国家,政府财务报告都必须由政府审计师鉴证后,才能向使用者提供和公布,也就是说,审计报告已成为政府财务报告不可缺少的组成部分。但我国基本上还没有做到这一点,这也是我国政府会计与财务报告需要改进的一个方面^[1]。美国政府 1990 年通过的《财务总监法案》(The CFO Act)提出了政府改革的要求,各类机关必须设置首席财务官,根据公认会计准则 (GAAP) 每年编制财务会计报表,且报表必须经过审计。经过审计后,1996 年 20 家政府机构只有 6 家被出具了标准无保留意见 (clean opinion) 的审计报告; 2001 年 24 家政府机构中,共有 19 家政府机构的财务报表获得了标准无保留意见的审计报告,只有 5 家政府机构未能获得标准无保留意见^[4]。可见,美国政府财务报告的规范也是循序渐进的。

从另一方面看,我国正在建立社会主义公共财

政,目的在于提高公共财政资金使用效率和效果,因此,对政府财务报告审计实际上是检查政府管理公共财政的业绩,检查政府是否按照法律规定有效地执行和控制公共财政收支预算,防止和杜绝政府官员贪污腐化和玩忽职守的现象,保证政府履行受托责任,并通过提高政绩来取得社会公众、立法机构和上级政府的信任。

[参考文献]

- [1] 李建发. 论改进我国政府会计与财务报告 [J]. 会计研究, 2001, (6): 7.
- [2] 高培勇. 公共预算管理 [M]. 北京: 经济科学出版社, 2002. 181.
- [3] 楼继伟. 政府预算与会计的未来 [M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2002. 46.
- [4] 财政部会计司. 美国政府及非营利组织会计讲座 [M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2002. 63.
- [5] 曲晓辉. 我国会计国际化进程刍议 [J]. 会计研究, 2001, (9): 10.
- [6] 张昭立. 财政支出研究 [M]. 北京: 经济科学出版社, 2001. 157.

(责任编辑: 华启清)